



中央财经大学重点系列教材

国际税收教程

GUOJI SHUIZHOU JIAOCHENG

经济类

JINGJILEI

杨志清

编著

经济科学出版社



经济类
管理类
综合类

中央财经大学重点系列教材

国际税收教程

杨志清 编著

经济科学出版社

责任编辑：张意姜
责任校对：孙 昉
版式设计：周国强
技术编辑：李长建

国际税收教程

杨志清 编著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
社址：北京海淀区万泉河路 66 号 邮编：100086
总编室电话：62541886 发行部电话：62568485

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@public2.east.net.cn

天宇星印刷厂印刷

新路装订厂装订

850×1168 32 开 11.25 印张 280000 字

2001 年 1 月第一版 2001 年 1 月第一次印刷

印数：0001—4000 册

ISBN 7-5058-2408-2/F·1801 定价：17.50 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

序

为全面贯彻落实《中国教育改革和发展纲要》，适应我国社会主义市场经济发展的需要，根据国家教委《“九五”期间普通高等学校教材建设与改革的意见》的精神，我校组织了本校有优势和特色的学科(专业)教材的规划工作，并决定编写、出版《中央财经大学重点系列教材》。

中央财经大学是我国教育部直属的一所面向全国的经济学和管理学学科为主的大学，拥有一批在财政税收、金融保险、会计学、经济管理、经济信息、法律等学科享有盛誉的专家、学者。编写、出版《中央财经大学重点系列教材》是我校面向21世纪，顺应学科重大调整和素质型人才培养目标而采取的重要教育改革措施之一。编者有较丰富的教学经验和较高的学术造诣，力求使教材能够反映该学科的基本理论体系，反映当代国内外经济科学发展水平，紧密结合改革实践，处于学科学术前沿，富有创新精神。该重点系列教材分为经济、管理、综合三大类，将在几年内陆续出版。

《中央财经大学重点系列教材》主要供我校各相关专业使用，也欢迎兄弟院校和社会各界选用。

《国际税收教程》作为经济类教材之一，已经校教材编审委员会审定，书中如有不妥，请读者指正。

中央财经大学教材编审委员会

1999年2月

前 言

国际税收问题是国际经济贸易活动中的一个重要问题，它是随着国际经济、技术和文化合作交流的不断发展，以及跨国公司的大量出现所形成的纳税人收入的国际化，而产生和发展起来的。同时，也是我国对外开放经济过程中的一个迫切需要研究和解决的问题。党的十一届三中全会以来实行的对外开放政策，使我国对外经济往来不断发展，外商纷纷来华进行投资和技术转让，我国企业和个人也不断去外国投资经营和提供劳务，与此同时，国家间的税收问题也伴随而来，国际税收问题引起了各界的重视，并开始上升到一定的理论高度。只有掌握国际税收理论，才能在对外经济交往中更好地维护国家的主权和经济利益，处理好国家之间的税收分配关系，更好地利用外国资金和技术，促进我国社会主义现代化建设的发展。

随着经济全球化、金融国际化和知识经济的发展，跨国公司已成为全球性的生产和贸易的最大经济载体。目前，全球范围已有 35 万家跨国公司及其遍及全球的几十万家子公司和附属企业，控制了全球总产值的 40%，国际贸易的 50%~60%，国际投资的 90%。跨国公司的发展使税收权益的国际分配问题更显尖锐，跨国公司间大量的转让定价行为以及避税港的出现，更加大了这种分配的复杂性。特别是世界贸易组织（WTO）的诞生，欧洲联盟的建立，信息革命技术的重大突破，亚洲金融风暴和欧元启动等，都对国际税收产生了巨大影响。从我国的情况看，在邓小平同志创立建设有中国特色社会主义理论以及我国确立社会主义市场经济体制以来，我国对外开放呈现出全面开放、蓬勃发展的

新局面。新的发展形势给国际税收提出了许多新的迫切需要研究的课题，国际税收理论有了更深入、更广泛的发展。因而，全面系统地阐述国际税收的基本理论和总结我国改革开放以来国际税收的研究成果和经验教训，更好地为对外开放和社会主义市场经济发展服务，促进对外经济交往，妥善处理我国与其他国家之间的税收分配关系，就显得十分迫切。本书的出版，既满足了教学需要，也适应了国际税收理论研究的要求。

本书以邓小平理论为指导，运用马克思主义的立场、观点和方法，在全面、准确地阐述国际税收学科基本理论的基础上，对当前国内外本学科领域内的不同学术观点及发展动态加以适当分析和比较研究，进一步分析和展望了跨世纪国际税收的重要发展趋势。同时，还特别注重理论联系实际，对国际税收的实务问题也作了详尽分析，力求解决一些现实中的重大税收理论与实际问题。全书力求做到结构严谨，体系完整、合理，条理分明，材料翔实、准确，内容丰富，观点明确，有所创见，正确反映学科进展。在文字上做到简练规范，语言通俗生动，图文并茂，使之成为理论性、实用性、可读性都较强的一部国际税收教程。相信本书的出版，将有助于推动国际税收学科的研究和发展，也有助于培养跨世纪的高级专门人才，并对我国建立和完善社会主义市场经济税收制度，正确处理我国与其他国家之间的税收分配关系，具有重要参考意义。本书既是一本关于国际税收学基本原理的著作，也是一部适用于高等财经院校财税专业以及涉外专业的教学与研究参考书。

在本书的写作过程中，参考并汲取了国内外专家、学者的一些研究成果，在此一并表示衷心的感谢。

由于作者水平所限，书中欠妥和不足之处在所难免，恳请读者批评指正。

杨志清

2000年12月于中央财经大学

目 录

第一章 国际税收的概念和研究对象	(1)
第一节 国际税收的概念.....	(1)
第二节 国际税收的研究对象和范围.....	(8)
第二章 国际税收的形成和发展	(17)
第一节 国际税收的形成	(17)
第二节 国际税收的发展	(25)
第三章 税收管辖权	(28)
第一节 税收管辖权及其确立原则	(28)
第二节 收入来源地管辖权	(32)
第三节 居民管辖权	(48)
第四节 公民管辖权	(60)
第五节 税收管辖权的选择与实施	(63)
第四章 国际重复征税	(67)
第一节 国际重复征税问题的产生	(67)
第二节 国际重复征税问题的处理	(73)
第三节 国际重复征税问题的处理方式	(77)
第四节 国际重复征税问题的处理方法	(79)
第五章 国际税收抵免	(90)
第一节 直接抵免	(90)
第二节 抵免限额	(97)
第三节 间接抵免.....	(103)
第四节 税收饶让.....	(115)
第六章 国际避税	(130)

第一节	避税究竟合法还是违法	(130)
第二节	国际避税及其产生的原因与特征	(136)
第三节	国际避税的基本手段和一般方式	(145)
第七章	转让定价与国际避税	(175)
第一节	转让定价原理	(175)
第二节	转让定价的基本方法	(181)
第三节	转让定价的基本形式	(186)
第四节	转让定价与国际避税方式	(188)
第八章	避税港及其避税模式	(197)
第一节	避税港的基本概念和特征	(197)
第二节	避税港的避税模式	(202)
第九章	防范国际避税的措施	(222)
第一节	完善税收立法	(223)
第二节	加强税务管理与国际合作	(230)
第三节	对运用避税港的税务处理	(237)
第四节	对转让定价的税务处理	(246)
第五节	我国反避税实践及其展望	(259)
第十章	处理国际税收问题的原则和惯例	(271)
第一节	处理国际税收问题的基本原则	(271)
第二节	处理国际税收问题的一般惯例	(272)
第十一章	国民待遇原则与涉外税收优惠	(282)
第一节	国民待遇原则的理论与实践	(282)
第二节	涉外税收负担原则	(288)
第三节	税收国民待遇与我国涉外税收优惠政策 取向	(293)
第十二章	国际税收协定	(310)
第一节	国际税收协定概述	(310)
第二节	国际税收协定范本比较	(314)
第三节	国际税收协定的内容	(317)

第四节	国际税收协定的签订·····	(320)
第十三章	我国的对外税收协定 ·····	(323)
第一节	我国对外税收协定概述·····	(323)
第二节	我国对外税收协定的内容·····	(326)
第三节	税收协定的执行和管理·····	(330)
第十四章	国际税收的发展趋势 ·····	(338)
第一节	国际税收的发展趋势·····	(338)
第二节	国际税收的传统概念正面临信息革命的 挑战·····	(343)

第一章 国际税收的概念 和研究对象

对于国际税收这门学科的研究，在国外税收学界很早就有人进行。但是，国际税收理论得到迅速发展，并成为国外税收学的一个重要组成部分，则是在第二次世界大战以后。首先，因为战后国际间的经济往来日益频繁，经济生活越来越趋向于国际化，商品货物、人员劳务、科学技术和资金在国际间大幅度流动，纳税人的经济活动以及收入的实现远远超出了一个国家的范围，从而使税收的征纳关系跨越了国界。其次，战后所得税在主要资本主义国家中获得了迅速的发展，并一跃而居主体地位。这又使主要表现在所得课税方面的国与国之间在税收利益分配上的矛盾更为尖锐和复杂化了。在这种情况下，国际税收问题就为越来越多的人所广泛重视，国外对税收学的研究也由此而延伸到国际领域。

在我国开展国际税收问题的研究，则是从 20 世纪 80 年代初实行对外开放政策以后开始的。在形成国际税收这门学科的过程中，我们首先遇到的问题，是如何科学地界定国际税收的研究对象和范围，而这一问题又是由国际税收这个范畴本身的概念内涵所决定的。解决好这些问题确实是一项关系到国际税收学科体系的形成与发展的重要基础工程。因此，关于国际税收的概念、研究对象和范围等基本理论问题，很自然地就成了本书开篇所要讨论的主要内容。

第一节 国际税收的概念

税收是具有法律强制性的一种无偿课征。它是一国政府凭借

其政治权力，同它管辖范围内的纳税人之间所发生的征纳关系。这种征纳关系，既包括本国政府与本国纳税人之间的征纳关系，也包括本国政府与外国纳税人之间的征纳关系。马克思说：“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西。”^①定义反映事物的本质，它是为阐明事物的本质服务的。因此，我们研究国际税收问题，必须首先弄清楚它的概念，以便从质上区别于其他事物和对其范围做出恰当的规定，才能对其进行深入的研究。认真理解和掌握国际税收的概念，是我们科学、准确地理解和深入研究国际税收理论与实务的必要前提。

一、国际税收与国家税收等相关学科的关系

提起国际税收，人们自然会联系到国家税收、外国税收、涉外税收、关税、国际税务等，甚至有人会混淆它们之间的关系，造成对国际税收概念的误解。事实上，无论是在国内还是在国外，都存在一些不同观点，把国际税收这个范畴不是与外国税收或外国税制完全等同起来，就是与涉外税收混为一谈，或者与各国税制的某些特定部分完全等同起来，从而忽视了国际税收分配关系与国家税收分配关系以及国际税务关系间的严格区别。这在一定程度上模糊了国际税收的概念以及国际税收这一范畴的质的规定性。有的甚至忽视了国际税收作为税收范畴同国家税收的本质联系。因此，我们有必要弄清楚国际税收与国家税收、外国税收、关税、涉外税收等概念之间的关系，这对于正确理解和掌握国际税收的概念是有很大帮助的。

对于国家税收，我们已有所了解，它是一国政府同它政治权力管辖范围内的纳税人之间所发生的征纳关系。这种纳税人可以是企业，也可以是个人。由于一国政府政治权力管辖范围内的人，不仅包括本国国民，而且还包括外国人，所以这种纳税人既可

^① 《马克思恩格斯选集》第3卷，第22页，人民出版社1972年版。

以是本国企业和个人，又可以是外国企业和个人。而国际税收按照现代汉语字典的解释：“国际”的含义是：“国与国之间；世界各国之间；与世界各国有关的。”“税收”则是作为已明确的概念使用的，其含义不言而喻。然而当上述两词组合成“国际税收”这一新概念时，其含义便有了特定的界定。笼统地讲，国际税收是一种国际关系。作为税收，国际税收与国家税收都是凭借政治权力进行分配的。但是，国际税收并不是指某个国家内部的事情，而是国家与国家之间在税收权益分配方面所发生的关系。国际税收是从国家税收派生出来的。一个国家凭借其政治权力所进行的税收分配，是国家税收。然而，国际税收并不意味着存在一种超越国家政治权力所进行的分配，也不存在某种国际范围的征纳关系。但是，国际税收作为税收，首先，必须以国家的政治权力为后盾而进行分配，因为政治权力总是与国家相联系的。不过，这种分配已不再是单个国家凭借其政治权力所进行的，而是同时有两个或两个以上国家在凭借各自的政治权力所进行的分配；其次，还必须体现为由一定的征收者与缴纳者双方所形成的征纳关系。不过，这种征纳关系也不再是单个国家范围内的征纳关系，而是同时有两个或两个以上国家在各自的权力管辖范围内所发生的征纳关系。这样，就有可能使得有关国家政府彼此发生联系，并相互产生对税收的分配关系，从而使国家税收派生出国际税收。我们在明确国际税收与国家税收的联系与区别后，对于外国税收（或外国税制）、涉外税收以及关税等学科与国际税收的关系，也就容易理解了。

外国税收（外国税制）是相对于本国税收（本国税制）而言的。比较税收（比较税制）是对某些外国税收制度的比较和研究。在本质上，外国税收（外国税制）与本国税收（本国税制）都同属于国家税收范畴。正像中国税收（中国税制）一样，在中国人看来，自然是中国的国家税收了，而对外国人来说，则是外国税收（外国税制），并不排除它是中国的国家税收，其实质仍

然一样，都是属于国家税收。同样，外国税收（外国税制）在该国人的眼里，其实质也属于该国家的国家税收，而绝不会变成国际税收。因为事物的本质是客观存在的，它决定于事物本身的主要矛盾，并不会因人们的主观立场或看问题的角度不同而各异。所以，国际税收并不是对某些外国税收（外国税制）所进行的比较研究，更不是各国税收（各国税制）的简单总和。

至于关税，在各国税制中，诸如对商品、技术的进出口以及资金在国际间的流动等这一特定部分的税收征管事项所作出的处理规范，不像其他部分那样，其影响仅局限于一国范围以内，而往往会超出一国的界限，引起某种国际关系的发生。但是，只要它是一个国家在其政权管辖范围内自主地行使其征税权力，并且由此而引起的也只是与其他国家之间的经贸关系，以及国际税务关系，并不涉及国家之间的财权利益分配关系，因而这一特定部分就仍然属于国家税收的范畴，而不是国际税收。

那么，国际税务关系同国际税收又有何联系与区别呢？国际税务与国际税务关系包括国家之间的税收事务联系与制度协调，是协调国家间经济贸易关系的措施。其涉及的范围主要是流转税和个别财产税，其中又以流转税中的关税为主，诸如国家间双边关税协定或双边贸易协定中的关税优惠条款，地区性国家集团就成立关税同盟所达成的多边协议，国际公约中有关给予各国外交官员税收豁免的条款等，都是国家间税收事务联系或制度协调的具体表现。国际税务与国际税务关系同国际税收的联系在于：两者同属国家之间在税收或税务领域中的相互关系，同样需要进行国际范围的协调。但两者亦有重要区别：国际税务与国际税务关系是国家之间纯粹的税收事务联系或税收制度协调，不涉及各国之间的财权利益分配，而国际税收则是国家之间的税收分配关系，它涉及到有关国家间的财权利益分配；前者属于上层建筑范畴，后者则属经济基础范畴。由此可见，各国税制中有可能带来某种国际影响的特定部分，以及国家间的税收事务联系与制度协

调，当属国际税务与国际税务关系，把国际税务关系的内容纳入国际税收的范畴是不妥的。

有人把国际税法说成是国际税收，这种说法是不完整的。顾名思义，国际税法应是调整国家与国家之间税收关系的规范总和。《新税务大辞海》对国际税法概念的解释是：“调整国家与国家之间税收权益分配关系的法律规范性文件的总称，是国家之间通过协议制定或公认的，其效力范围及于所参加或同意采纳和接受的各个国家。其最主要的渊源是国际税收条约。”^①但是，到目前为止，世界上还没有一部对各国都有约束力的“国际税法”。由于各国政治、经济制度、经济发展水平以及税制结构的不同，在相当长的历史时期内，世界上还不可能制订出一部统一的国际税法。目前具有法律规范作用的，也只有那些对当事国有约束力的双边或多边的“条约法”以及一些国际习惯、判例。这些当属国际税收必不可少的重要内容，但绝非惟一的内容。

下面着重分析讨论涉外税收与国际税收的关系。对于涉外税收，学术界的解释也不完全一致，《中国税务百科全书》的定义是：“对外资企业和外籍人员征收的各种工商税收的总称。”^②《税务辞典》的解释是：“一国政府征收的同他国或多国政府有税收利益关系的税收。”^③可见，涉外税收是一国税收制度中有关对外国纳税人（包括外国企业和个人）征税的部分。一个国家不论是对外国人还是本国人征税，都是这个国家政权管辖范围以内的事，它不受外来控制和干涉，所反映的是一国政府凭借其政治权力，同它管辖范围内的纳税人之间的征纳关系。涉外税收是一国政府对外国纳税人课征的税收，它反映为一国政府凭借其政治

① 金鑫、许毅：《新税务大辞海》，第120页，九州图书出版社，1995年版。

② 金鑫、刘志城、王绍飞：《中国税务百科全书》，经济管理出版社1991年版，第325页。

③ 章炜：《税务辞典》，第418页，中国财政经济出版社，1989年版。

权力同其管辖范围内的外国纳税人之间所发生的征纳关系。这种征纳关系并没有超越一国政府的管辖范围而进入国际范围。因而涉外税收还是属于国家税收的范畴，是国家税收的一个有机组成部分，而不是什么国际税收。由此可见，把各国税制中有关涉外的部分看做是国际税收，认为只要一个国家对外国纳税人课征的税收就是国际税收的观点，也是欠妥的。当然，一国的国家税收制度中涉及外国纳税人的部分，其影响所及毕竟不同于涉及本国纳税人的部分。

涉外税收与国际税收又有很大的联系。如前所述，税收是国家凭借政治权力所进行的一种强制课征。政治权力也只有依附于国家机器才能产生。国际税收作为税收，也同样是凭借国家的政治权力进行课征的。目前，世界上还没有一部国际税法，也没有一种超越国家的国际政治权力可以被凭借来进行国际范围内的课征。但是，随着国际间的商品、劳务、技术、人才和资金的大幅度流动，各国的经济活动也向外不断延伸和发展，伴随而来的是对参与国际经济活动的跨国公司和个人的所得如何征税的问题。每个独立的主权国家，都有权对本国公民和居民以及发生在本国领域内的一切经济活动予以征税。一旦某个国家的公民或居民在国外从事经济活动，他都会有来自国外的所得或收入，外国政府也就有权向他征税，因而他就有可能面临被本国和外国两个国家征税的问题。在本国国家税收和外国国家税收（“涉外税收”）的征纳关系中，作为缴纳者一方的他已不再是一般的单个国家的纳税人，而是同一主体的跨国纳税人。尽管本国和外国两国政府向这个同一主体的跨国纳税人征税，都是分别凭借各自国家的政治权力，并且又都是分别在各自政权管辖范围内与这个跨国纳税人发生着征纳关系，从而依然属于国家税收的范畴。但是，在这种条件下，由本国政府和外国政府向这个跨国纳税人进行课税所带来的矛盾中，已包含有两重不同的性质：一方面，它反映为本国政府和外国政府各自同跨国纳税人之间利益分配的矛盾（即征纳

关系)；另一方面，它还反映为两国政府之间财权利益分配的矛盾（即税收分配关系）。这后一方面的矛盾或关系已超出了本国、外国或其他任何一个国家的国家税收范围，往往不可能由一国政府去解决或处理，而必须由有关国家政府通过共同协商、谈判，达成妥善处理双边或多边税收分配关系的协议，即签订双边或多边税收协定或条约，去求得解决。这种因征税而形成的征纳关系中所发生的国家与国家之间的税收分配关系，就是我们所要研究的国际税收。因而，此时的“涉外税收”已转化成为国际税收。但是，如果本国政府并不对该跨国纳税人来自国外的所得或收入进行征税，或虽然征税，却没有与外国政府签订税收协定，并没有发生协调国家之间的税收分配关系，那么，“涉外税收”也就不是国际税收了。

二、国际税收的概念

根据以上分析，我们可以对国际税收的概念或定义作如下表述：

国际税收是指两个或两个以上国家政府，各自基于其课税主权，在对跨国纳税人进行分别课税而形成的征纳关系中，所发生的国家之间的税收分配关系。这一概念或定义包括以下三层重要含义：

1. 国际税收不能脱离国家税收而单独存在。作为税收，必须有征收者与缴纳者，但是，国际税收并没有也不可能有自己的独立于国家税收的特定征收者和缴纳者，它只能依附于国家税收的征收者和缴纳者。如果没有各个国家对其政权管辖范围内的纳税人进行课征，那么，也就无从产生国际税收分配关系。所以，在上述定义中，首先表达了国际税收关系并不能脱离国家政治权力以及国家税收的征纳关系而独立存在，这种政治权力和征纳关系，正是通过有关国家政府对其政权管辖下的纳税人进行分别课税所表现出来的。

2. 国际税收不能离开跨国纳税人这个关键因素。作为一个一般的而不是跨越国境的纳税人，通常只承担一个国家的纳税义务，仅仅涉及一个国家的征纳双方当事人之间的关系，并不会由此而引起这个国家和其他国家政府间的税收分配关系。因此，在国际税收概念中必须特别指明，国际税收所附于国家税收中的缴纳者，必须是跨国纳税人。离开了跨国纳税人这个因素，国际税收关系也就无从发生。

3. 国际税收是关于国家之间的税收分配关系。前面的分析表明，国际税收是由国家税收派生出来的，两者有着内在的联系，但是，它们之间又有着严格的区别。这种区别，就是国际税收概念所明确指出的，它是一种国家与国家之间的税收分配关系，而不是任何其他关系，诸如外国政府与其管辖下的纳税人之间的征纳关系，本国政府与其管辖下的外籍纳税人之间的征纳关系，以及一国政府对其管辖下的纳税人所发生的虽涉及国际经济贸易交往，但与国家政府之间财权利益分配无关的那部分课税对象征税所反映的征纳关系，等等。因为此类征纳关系均属国家税收范畴的分配关系，只需通过一国的国家税法来处理，而并没有发生国家之间的税收分配关系，所以，这些都不属于国际税收的概念范围以内。只有当一个国家对其管辖下的跨国纳税人的课税对象进行征税，并涉及到另一相关国家的财权利益，需要协调国家间的税收分配关系时，才叫做国际税收。这种分配关系，主要是由有关国家政府通过签订国家间的税收协定或条约来处理的。因此，国际税收不是一般的国家税收分配关系，而是关于国家之间的税收分配关系。

第二节 国际税收的研究对象和范围

国际税收的研究对象与范围是由其概念所规定的。由于人们对国际税收概念方面的认识存有差异，因而在由国际税收概念所